

産大法学 45巻 1号 (2011. 6)

## 租税過誤納金返還問題と公法上の原状回復請求権

太 田 照 美

はじめに

地方公共団体における違法な課税処分に基因する過誤納金返還問題が議論されている。その際、地方税法一八条の三第一項に、還付請求権はその行使可能日から五年間行使しないこと<sup>(1)</sup>によって、時効により消滅すると定められているため、立法的には一応解決されているようにみえる。しかし、五年を超えた場合まったく国民に救済を与えず返還を認めないことは正義に反する。また過誤納が違法な処分を前提とするときには法治主義に反する。さらに広い意味で基本的人権としての財産権の侵害にも該当しよう。

そこでさまざまな救済理論が提起されている。まず違法な処分があり、それが故意・過失に基づいていれば、国家賠償法一条によって損害賠償を求めることができるとする説がある。また、課税処分が無効とされれば法律上の原因を欠くとして民法七〇三条に基づく不当利得返還請求ができるとする説もある。さらには、自治体の中には地方自治法二四

二条の二による寄付または補助金として過誤納金を返還する理論を編み出している。他には考えることはできないのだろうか。

そこで私は、ドイツの理論に着目したい。なぜならドイツの場合、権利救済には欠缺があつてはならないとされるので、わが国の過誤納問題にたいして、損害賠償や不当利得以外にも救済手段があるのかどうか、あるとすればいかなる救済手段があるのだろうか。その場合、ドイツにおいてもわが国と同じように損害賠償は違法でかつ故意・過失を要求し、不当利得は法律上原因なくして生じる財産的不利益の調整の理論である。この場合、欠缺している救済は、故意・過失がなく、いわば無過失で、一応法律上原因のある場合の救済である。<sup>(2)</sup> まさしく、この欠缺を満たす理論が公法上の原状回復請求権としての結果除去請求権 (folgenbeseitigungsanspruch) の学説・判例、すなわち、無過失責任による理論である。この理論によれば、違法だが無過失の行政により権利利益が侵害されたとき、違法な結果を除去して、適法な行政がなされておれば元々存在していた状態の原状回復 (金銭の場合には返還) を求めることができる。この公法上の結果除去請求権の理論はわが国ではまだほとんど深くは認識されていない。けれどもドイツの原状回復請求権としての結果除去請求権を過誤納金返還に適用できれば、損害賠償、不当利得および寄付ないし補助金と並び、一定の救済を欠缺なく実現することができるのではないだろうか。

さらにドイツの場合、一般的にはそのほかにも救済理論がある。たとえば結果除去負担 (folgenbeseitigungslast) による解決手段または理論が存在する。<sup>(3)</sup> 結果除去負担というのは、行政の裁量を前提にしながら、違法な行政に基因する損害の状態を除去する負担を行政に負わせる理論である。五年間の時効期間が過ぎれば本来は返還請求権は消滅する。その後は課税処分取消も返還も行政の裁量に委ねられよう。しかし違法な状態を除去する負担 (裁量拘束すなわち返還が行政に課せられるとするのがこの理論ではなからうか。

さらにドイツでは基本権の統合理論が説かれる。それによれば、基本権が侵害されようとすれば不作為を求めることができ、もし侵害されれば違法な結果除去を請求することができ、結果除去が不可能な場合には（収用類似ないし犠牲類似の侵害からの）結果補償請求権（*Folgenschadungsanspruch*）を求めることができるとされる。<sup>(4)</sup>この最後の理論（補償）に注目すれば、わが国の場合、返還を寄付・補助金による自治体もあるが、もしドイツにおける補償のなかに損失補償も含むことができると考えれば、補助金も公益のためであるし、わが国で行われている補助金として過誤納金返還をすることも、広い意味で損失補償としての補償と考えれば、補助金による救済説もあながち頭ごなしに否定することもできないように思われる。<sup>(5)</sup>

しかし本稿では、違法な処分に基因する過誤納金の返還は、たとえ地方税法上の五年の時効期間が過ぎたとしても、損害賠償、不当利得および寄付・補助金による救済のほかに、国民にドイツでは確固として認められている結果除去請求権による救済もありうるのではないかと考える次第である。この権利をわが国の過誤納金の返還に応用できないかについて考察してみたい。

# 注

(1) 五年が経過すると、通常、還付請求権は絶対的に消滅すると考えられている。藤谷武史「生保年金二重課税最判の租税手続法上のインパクト——源泉徴収・還付を中心に」ジュリスト一四一〇号（二〇一〇年）三五頁（注二二）参照。

(2) もっとも、わが国においては、「公権力の行使が違法・無過失であった場合においては、現行法上は、過失の客観化、過失の推定等がいわば对症治疗法であるといえよう」「しかし、これを超えて、現行法が過失を明示的に要件としている以上、一般的に過失の概念を正面から否定することは解釈論としては困難であろう。そこで個別の対応が期待されるのであるが、制定法としても手当をしている例がないわけではない」とされている状況である。塩野宏『行政法Ⅱ・行政救済法（第四版）』（有斐閣、二〇〇五年）三四八頁参照。

(3) 太田照美『ドイツにおける公法上の結果除去請求権の研究』(有信堂高文社、二〇〇八年) 六頁参照。

(4) 太田・前掲書六頁参照。なお、ここで収用類似というのは、本来の収用は財産権への侵害が適法に行われる場合を前提とするが、それが違法に行われた場合を対象とする。犠牲類似というのは、健康や名誉などの非物質的な法益に対する侵害を対象とする(太田・前掲書三四頁(注二一))。これを過誤納金についてみるに、違法だが収用類似とみてそれに対する補償を可能にするのである。

(5) 五年間の時効期間の過ぎた過誤納金について、収用類似ないし犠牲類似の侵害とみて、それに対して結果補償として損失補償を認めることもありうるのではないか。この場合、公益が根底に存する。この損失補償を別の角度から補助金で補助することもあながち荒唐無稽な理論とはいえないのではなからうか。もちろん技巧的すぎるとの批判はありうるところである。

## 第一章 過誤納金とその返還——問題の所在

この問題に関して、村田輝夫教授による緻密な考察<sup>(6)</sup>があるので、以下同教授による分析に基づいて問題の所在を紹介してみたい。

### 一 時効期間経過後の救済問題

租税の徴収にあたり不当な課税がなされた場合には、通常は、国税または地方税など当該法律の規定に基づいて還付請求など所定の手続きを行えば納税者は納めすぎた税金の還付請求を行うことができる(国税通則法五六条以下、地方税法一七条以下等)。そして、過誤納に伴う還付加算金の請求も行うことができる。しかし、過誤納金の還付請求権は、例えば地方税法であれば、請求をすることができる日から五年を経過したときは時効により消滅するという規定<sup>(7)</sup>がおかれている(地方税法一八条の三)。

そうすると、五年を超える過誤納付については税法上は救済措置がとれないことになり、行政側のミスによる課税処分などのケースでは、納税者が一方的に被害を被っているにもかかわらず、救済されないことになる。この結論の不当であることは一見自明であるが、では、どのような法的根拠に基づいて行政側が納税者に過誤納金の返還を行うことができるのだろうか問題とされる<sup>8)</sup>。

このような事案は近年増えており、申告納税における紛争（所得税、法人税等）を除くと、特に、固定資産税・都市計画税の誤徴収事件が目立つ。申告納税ではなく賦課課税によるものだけに納税者が誤徴収に気づかないことも多いという。各地の自治体が、固定資産税の納税通知書に、納税者の便宜のために、法律上義務づけられているわけではない課税資産の内訳明細書を添付し始めたことで、誤徴収の実態が表面化したともいわれる<sup>9)</sup>。

## 二 還付金等の意義

ここで還付金等の意義について概念的に整理しておきたい。この問題に関しては谷口勢津夫教授による的確な解説がある。それによれば、納税義務は、納付すべき税額の納付（源泉徴収、滞納処分等に基づく場合を含む）によって消滅するが、その納付が原始的に過大であった場合、または後発的に過大となった場合には、国または地方団体は、その過大な税額を一種の不当利得として納税者に返還しなければならない。この返還を還付という。還付の対象となる過大な税額には、①還付金、②過納金および③誤納金があり、②と③を合わせて過誤納金という。国税通則法は、還付金と国税に係る過誤納金を合わせて還付金等と呼び（五六条一項）、地方税法は過誤納金のみを規定している（二七条）<sup>10)</sup>。

まず、①還付金とは、当該租税の納付それ自体は適法に行われたが、その納付に係る税額が、後に税額計算規定の適用により、結果として過大になされた場合に、返還されるべき税額に相当する金額をいう。還付金は、例えば、所得税

の源泉徴収税額または予定納税額が確定申告税額を超える場合（所税一三八条一項、一三九条一項）等に発生する。<sup>(11)</sup>

次に②過納金とは、誤った申告や課税処分に基づく納付をした場合の過大納付分のように、納税義務の誤った確定に基づく納付であるが故に、当該租税の納付それ自体が、不適法なものであった場合に、返還されるべき税額に相当する金額をいう。納税義務の確定は違法であるが有効であるので、税務官庁は、過納金の存在を認め、その還付を行うためには、その納税義務の確定を、職権で、または裁決・判決等もしくは更正の請求を受けて、更正決定等により、取り消し、または変更する必要がある。<sup>(12)</sup>

さらに③誤納金とは、当該租税の納付それ自体が不適法なものであった場合に返還されるべき税額に相当する金額のうち、過納金とは異なり、納税義務の誤った確定に基づいて生ずるものでないものをいう。誤納金の例としては、確定申告税額を超える税額を誤って納付した場合などが考えられるほか、無効な納税申告や無効な課税処分に係る税額を納付した場合のその税額に相当する金額も、誤納金に該当する。<sup>(13)</sup>

そこで本稿では、谷口教授の解説のうち、②の過納金を主として扱うことになる。

### 三 地方公共団体における時効期間を超えた過誤納金返還の理論

さて、地方公共団体における時効期間を超えた過誤納金返還問題について、返還根拠に関して、これまで大別して三つある。すなわち、第一は、国家賠償法一条による損害賠償請求として返還を要求できるとする説、第二は、不当利得により返還請求できるとする説、および第三は、寄付・補助により返還する説である。しかし本稿は、これまでわが国ではほとんど誰も主張していない理論的根拠として、原状回復請求権（結果除去請求権）の提唱による救済理論に基づいて、過誤納金返還を要求できると主張したい。

そこでも、従来より提起されてきた根拠としての第一の損害賠償説と第二の損失補償説を中心に紹介してみたい。

註

- (6) 村田輝夫「租税過誤納金返還問題における民事責任論——不当利得ないし国家賠償の成否を中心に——」(人文社会論叢・社会科学編一、二〇〇四年) 四七頁以下参照。
- (7) 村田・前掲四七頁参照。
- (8) 村田・前掲四七頁参照。
- (9) 村田・前掲四七頁参照。
- (10) 谷口勢津夫『税法基本講義』(弘文堂、二〇一〇年初版) 九八頁参照。
- (11) 谷口・前掲書九九頁参照。
- (12) 谷口・前掲書九九頁参照。
- (13) 谷口・前掲書九九頁参照。

## 第二章 国家賠償法による返還

### 一 損害賠償責任

まず、故意・過失あるいは職務上の義務違反があれば、不法行為責任すなわち損害賠償責任の問題となりうる。したがって国家賠償法一条により責任を追及できる。けれども過失がなければ責任を追及できない。

## 二 国家賠償責任の要件

国家賠償法第一条第一項は、「国又は公共団体の公権力の行使に当る公務員が、その職務を行うについて、故意又は過失によつて違法に他人に損害を加えたときは、国又は公共団体が、これを賠償する責に任ずる」と規定している。納税者の固定資産税等過誤納金返還請求に、国家賠償法第一条の規定が適用されうるのだろうか。<sup>(14)</sup>

まず、国家賠償法上の請求権行使にあたつては、以下の要件が必要とされる。すなわち、①国または公共団体の公権力の行使に当たる公務員の行為であること。また②その行為が「職務を行うについて」なされたこと。さらに③公務員に故意または過失があること。および④違法な加害行為があること。ならびに⑤加害行為により損害が生じたこと等である。<sup>(15)</sup>

さて、課税誤りの場合、①②及び④は問題がないであろう。しかし加害公務員の「故意・過失」と、損害が生じているのが問題となる。過失については、村田教授によれば、重大な過失と評価できるかどうかは問題としても、少なくとも過失はあったものと考えざるを得ないであろうとされる。<sup>(16)</sup>しかし理論的には、違法だが過失なしとされる場合もありうるように思われる。

また⑤の損害について、取消訴訟出訴期間の経過後に、実体法上過大な金額を損害として国家賠償を認めることは、実質的に取消訴訟制度の趣旨を没却させることにもつながるから許されないと解する余地がないわけではない。<sup>(17)</sup>しかし最高裁判決（平二二・六・三民集六四卷四号一〇一頁）<sup>(18)</sup>は、たとえ固定資産の価格の決定及びこれに基づく固定資産税等の賦課決定に無効事由が認められない場合であっても、公務員が納税者に対する職務上の法的義務に違背して当該固定資産の価格等を過大に決定したときは、これによって損害を被った当該納税者は、地方税法四三二条一項本文に基づく審査の申出及び同法四三四条一項に基づく取消訴訟等の手続を経るまでもなく、国家賠償請求を行い得るとし、原



判決を破棄し、差し戻した。このように⑤の損害要件に関しても、過誤納金相当額をもって損害額であると解することができよう。<sup>(19)</sup>

以上のことを勘案すると、課税誤りという違法行為により、国家賠償法第一条第一項に規定する賠償責任の要件は充足されると考えられる。<sup>(20)</sup>

### 三 損害賠償請求期間

損害賠償請求の法律構成によれば、不法行為による損害賠償請求権についての消滅時効期間の定めにより（国賠四、民七二四）、過誤納をしていたことを知ってから三年以内に請求すれば、最長で二〇年前の誤納分からの損害の賠償が受けられることになる。

### 四 阿部教授の提言

なお又、阿部泰隆教授は、法政策として、国家賠償請求訴訟を納税者から提起してもらい、一括して和解に持ち込むことを提案されている。<sup>(21)</sup>

### 註

(14) 村田・前掲五四頁参照。

(15) 村田・前掲五四頁参照。

(16) 村田・前掲五四頁参照。

(17) 村田・前掲五四頁参照。

(18) 判例時報二〇八三号七一頁、判例タイムズ一三二六号九九頁。

(19) 村田・前掲五四頁〜五五頁参照。

(20) 村田・前掲五四頁〜五五頁参照。

(21) 阿部泰隆『政策法務からの提言』（日本評論社、一九九七年）二〇二頁。

### 第三章 不当利得による救済

#### 一 法律上の原因がないかどうか

次に、過誤納金返還は民法七〇三条の不当利得返還の問題とも理解できる。しかし法律上原因なくして不当な利得となっているかという点、一応租税賦課処分に基づいて徴収されている。この場合、公定力の理論により、権限ある国家机关により処分が取消されるまでは課税処分も有効なものとしてみなされるとするのが伝統的な理解であろう。

すなわち、村田教授によれば、不当利得との関係では、「過納金」は、過大申告または課税処分等の税額確定行為もしくは違法な徴収処分に基づき発生した場合には、違法なものであっても、当該行為が取り消されて公定力が排除されるまでは、有効な納付・徴収であって、法律上の原因を欠くことにはならない（判例・通説）<sup>(22)</sup>ので、不当利得に基づく返還請求権は成立しないとされる。

他方、「誤納金」は、その納付・徴収の時点において、実体法的にも手続法的にも法律上の原因を欠くものであるから、所定の還付申告手続を経て、直ちにその還付を請求することが出来るとされる<sup>(23)</sup>。

## 二 歴史的考察

村田教授によれば、戦前から、違法な課税処分による過誤納金が不当利得に当たることが争点になっており、戦後の一時期までは、行政上の手続きに不備があったため、やむを得ず裁判所は不当利得の法理を用いて返還請求を認容していたとされる。<sup>24)</sup>しかし違法な課税処分による誤徴収を返還する制度が準備されるようになると、その制度による救済（「還付請求」「制度など」）が図られればそれを不当利得として私法上の請求権として構成するメリットは減少する。<sup>25)</sup>ところが制度的救済には往々にして「期間制限」が設けられている。例えば、地方税法一八条の三は、還付金請求権は「その請求をすることができる日から五年経過したときは、時効により消滅する」と規定しており、民事の債権に対する消滅時効期間一〇年と比べると、期間も半分であるし、時効の起算点も「その請求をすることができる日」であり、客観的に過誤納となった時点から時効が進行するから、過誤納をしてしまった納税者の保護に欠けるきらいがあるとされる。<sup>26)</sup>

そこで、村田教授によれば、たとえば大阪地判（昭一一・三・三〇新聞三九四号五頁）は、「行政行為の重大なる瑕疵が客観的に明白なる場合に於ては当該行政行為は取消を要せずして当然無効なりと認むるを相当とす然らば当然無効の行政行為に基く被告の金員取得は法律上の原因を欠き（中略）不当に利得したるものなれば被告は原告に対し之が返還すべき義務あること勿論なり」と判示したとされる。<sup>27)</sup>このように行政行為が無効と認められる場合には、その取消を抗告訴訟等において主張するまでもなく、不当利得返還請求をなすことができることを判例も認めていたのであった。<sup>28)</sup>

戦後に至っても、租税課税処分が違法であり無効と認められる場合に同様の判断がなされているとされる。特に、戦後税制などの制度変更等がなされ、違法な行政行為に対する救済が不備であった時代には、不当利得返還請求を認める判例の立場は立法の不備を補うものとして、一般に、学説の承認を得ていたものとされている。<sup>29)</sup>

村田教授によれば、近年でも裁判例で固定資産税の賦課処分を違法とし、不当利得返還請求を否定しなかった事案として大阪高判（平三・五・三一）<sup>(30)</sup>がある。本事案は、現況が畑である土地を雑種地と認定して固定資産税を賦課した違法な処分であった。判旨は、このような場合には重大かつ明白な瑕疵があることを理由とする民法上の不当利得の返還請求は許されること、及び、固定資産課税台帳の登録事項に関する不服について、地方税法上、特別の不服申立手続が用意されているからといって、市町村長の認定に重大かつ明白な誤りがあり課税処分自体が無効であると認められる場合には、一般の正義公平の原則に基づき、一般法たる民法の不当利得として返還を求めることができるという判断を示したとされる<sup>(31)</sup>。

### 三 最高裁と不当利得

ところで最高裁（最判昭四九・三・八民集二八卷二号一八六頁）<sup>(32)</sup>は、過誤納金返還の問題ではないが、後発的事由による不当利得が問題となった事件において、直接に行政行為の無効の理論に基づくことなく、すなわち「後発的な貸し倒れにより、遡って当然に違法、無効となるものではない」として、「効力の主張制限という処理方を呈示」し、かつ『『正義公平の原則』に反する限度で課税庁または国は『「本件」課税処分の効力を主張することができない』とし、この意味において本件課税処分は『法律上の原因たりえない』』と解して不当利得を認めたのである<sup>(33)</sup>。

### 四 地方税法第一八条の三と還付請求権の性質

地方税法第一八条の三による「地方団体の徴収金の過誤納付により生ずる地方団体に対する請求権及びこの法律の規定による還付金に係る地方団体に対する請求権」には、さまざまなものが含まれ得よう。たとえば、法律上の原因なく

して地方団体が不当に利得している金員を納税者に返還することを内容とするものもあり得よう<sup>(34)</sup>。その場合には民法上の不当利得返還請求をなし得る。しかし無効ではなく、あるいは瑕疵が「客観的に明白で、課税庁に格別の認定判断権を留保する合理的の必要性がないと認められるとき」すなわち課税処分<sup>(35)</sup>の効力を主張できないほどの正義公平原則も当て嵌まらない場合には、不当利得は成立しない。しかしたとえそのような場合（不当利得が成立しない）であっても、地方税法第一八条の三により還付請求権は五年の時効期間内であれば行使できる。さらには、課税処分は取消されたけれども、国家賠償請求は認められない場合も還付請求権自体は同条のなかに理論的には含まれよう。すなわち、違法な課税処分等による過誤納の場合、国家賠償請求できずまた不当利得とされないものであっても、同条により五年以内に返還を請求できると解したい。問題はその時効期間を超えた場合の救済方法であらう。

## 五 不当利得返還請求権と時効

なお、民法の不当利得返還請求権とみることができれば、時効期間は一〇年とされうる。

ところで、最高裁（最判平一九・二・六民集六一巻一号一二二頁<sup>(35)</sup>）によれば、過誤納金返還の問題ではないが、時効の問題に関して、原子爆弾被爆者に対する援護に関する法律等に基づき健康管理手当の支給認定を受けた被爆者が、出国に伴い支給を打ち切られた健康管理手当の支払を求める訴訟において、被告たる地方自治体が地方自治法二三六条所定の五年の消滅時効を主張した事例において、普通地方公共団体が、法令遵守義務に違反し、既に具体的な権利として発生している国民の重要な権利の行使を積極的に妨げるような一方的かつ統一的な取扱いをし、その行使を著しく困難にさせた結果、これを消滅時効にかからせたという極めて例外的な場合においては、当該普通地方公共団体による時効の主張（地方自治法二三六条所定の消滅時効）は許されないとされている。この判決も、法定の時効期間が過ぎてても請

求ができる旨を認める重要判例であろう。

註

- (22) 村田・前掲五〇頁参照。
- (23) 村田・前掲五〇頁参照。
- (24) 村田・前掲五〇頁参照。
- (25) 村田・前掲五〇頁参照。
- (26) 村田・前掲五〇頁参照。
- (27) 村田・前掲五一頁参照。
- (28) 村田・前掲五一頁参照。
- (29) 村田・前掲五一頁参照。
- (30) 判例時報一〇〇四号一五頁、判例タイムズ七七二号一七四頁。
- (31) 村田・前掲五二頁参照。
- (32) 判例時報七三八号六二頁、判例タイムズ三〇九号二五五頁。
- (33) 森田寛二「行政上の不当利得」行政判例百選Ⅰ（第五版）七六頁以下参照。
- (34) 村田教授は、地方税法第一八条の三による還付請求権は法律上の原因なくして地方団体が不当に利得している金員を納税者に返還することを内容とする다고されているが（前掲五三頁参照）、同条はそればかりでなく、さまざまな内容を含むものといえたい。
- (35) 判例時報一九六四号三〇頁、判例タイムズ一二三七号一六四頁参照。

#### 第四章 公法上の原状回復請求権（結果除去請求権）による救済

##### 一 公法上の原状回復請求権（結果除去請求権）の意義

ドイツにおいて、公法上の原状回復請求権または公法上の結果除去請求権とは、違法ではあるが有責ではない（故意・過失がない）行政作用により国民が不利益を被ったとき、もし適法な行政があったならば、過去において元々存在していた状態を回復させることを求める権利である。<sup>(36)</sup>

ドイツで結果除去請求権が議論され続ける最大の要因の一つには、ドイツでは国家責任の分野において欠缺があるということである。すなわち、違法ではあるが有責ではない行政作用に対して、国家がどのような責任をとるのかについて一般的な法の定めは存在していない。そのため学説・判例によりその欠缺を埋める必要があった。そこで登場したのが結果除去請求権である。<sup>(37)</sup>

しかしわが国においては、行政法学上および憲法学上、原状回復請求権としての結果除去請求権に関する一般的な法律制度や法理論はいまだ確立されていない。<sup>(38)</sup>

しかるに、ドイツにおいては、公法上の結果除去請求権にとどまらず、社会法の分野においても、特に連邦社会裁判所（B S G）は、回復請求権（Herstellungsanspruch）ないし実現請求権<sup>(39)</sup>として、違法だが有責ではない国家行為に対して、原状回復請求権ともいえる権利を大胆に構築しつつある。<sup>(40)</sup>

他方、結果除去請求権の議論は憲法の基本権論とも不可分にかわりあっている。すなわち、ドイツではいわゆる統合的基本権論（Integriert des Grundrechts）が説かれており、侵害に対しては防禦権（Abwehrrecht）、侵害の後には結果除去請求権、結果除去請求権で駄目なら、（収用類似ないし犠牲類似の侵害からの）結果補償請求権

(Folgenschaedigungsanspruch) による救済というように、基本権は様々に変化しうるものと考えられている。一言  
でいえばドイツの基本権はより強く武装されてきている。<sup>(41)</sup>

## 二 結果除去請求権の意義

結果除去請求権は、連邦行政裁判所 (BVerwG) によれば、高権的な侵害が違法な状態を引き起こし、その原状回復  
(Wiederherstellung) が事実上及び法的に可能であり、かつ、高権主体にとって期待可能であるときに生じるものであ  
る。<sup>(42)</sup>

### (1) 高権的侵害

まず、除去されるべき不法なものから受ける重圧 (不法な負担 = Unrechtslast) は、高権的な侵害 (hoheitlicher  
Eingriff) により引き起こされなければならない。高権的な措置としては、行政行為のみならず、事実行為もまた考慮  
される。<sup>(43)</sup>

### (2) 保護されている法的地位の侵害

次に、侵害は、保護された法的地位の毀損 (Beeinträchtigung) へと至らなければならない。<sup>(44)</sup> ここで、主として自由  
権的基本権の中に結果除去請求権を根拠づける際には、その適用領域は、基本権の保護領域に拡大される。<sup>(45)</sup> ともかくあ  
らゆる主観的な法的地位を、原則として結果除去請求権の中へ組み入れることは、今日のドイツの通説となっている。<sup>(46)</sup>

### (3) 違法な状態

さらに、高権的侵害は、違法な状態を引き起こしていなければならない。結果除去請求権に対する決定的な手懸かり  
となる点は、高権的主体によって引き起こされる違法な状態である。しかし高権的活動の違法性が決定的なのではな



く、高権的に引き起こされる違法な不法負担 (Unrechtslast) こそ決定的であるとされる。<sup>(47)</sup>

(4) 不法の除去 (Unrechtsbeseitigung) の可能性

さらに、結果除去請求権は、不法の除去そのものの可能性を前提とする。すなわち、もともとあった状態としての status quo ante を再現することが事実上または法的に不可能である場合は、結果除去請求権は成立しない。<sup>(48)</sup>

(5) 期待可能性 (Zumutbarkeit)

元々あった状態の回復 (原状回復) は、義務づけられる法主体 (地方団体) にとって期待可能なものでなければならぬ。<sup>(49)</sup>

(6) 許容されない権利の行使でないこと

結果除去請求権は、その貫徹が、許容されない権利行使として現われるようなときには、成立しない。<sup>(50)</sup>

(7) 寄与過失 (Mitverschulden)

通説によれば、当事者の寄与過失は、一般的な法原理の刻印としての B G B 二五四条により、結果除去請求権の枠内においても考慮されなければならないとされている。<sup>(51)</sup>

(8) 時効 (Verjährung)

従来は、どのような要件の下で公法上の結果除去請求権が時効にかかるのかといった問題については、判例においても学説においてもほとんど深く論ぜられることはなかった。<sup>(52)</sup> このような状況下において、ドイツでは、フランスが、これまでの通説で当初とられていた構想を明らかにし、また従来の考え方を批判的に考察し、かつ二〇〇二年一月一日施行の新時効規定を考察しながら新たな視点を提起している。<sup>(53)</sup> 結論的には、彼は、これまでの結果除去請求権の原則としての時効不可能性を拒否し、B G B 八五二条一項により権利侵害を知ってから三年、ならびに高権的侵害があつてから

三〇年という時効期間を提起する。さらに二〇〇二年一月一日からは、結果除去請求権の時効については、B G B 一九五条、一九九条三項にしたがって主張され<sup>(54)</sup>るとする。

わが国においては、もし過誤納金返還に原状回復請求権を適用できるとして、民法の時効規定を参考にするとしたら、債権の一〇年間の消滅時効を定める一六七条、不法行為の損害賠償の消滅時効を定める七二四条が手がりとなり。民法七二四条の場合、不法行為を知ったときから三年間、不法行為のときから二〇年間とされている。

### 三 結果除去請求権と公法上の不当利得返還請求権 (Erstattungsanspruch) との相違

もともと結果除去請求権は公法上の不当利得返還請求権と結びつけられて発展してきた。両者が結びつく箇所は行政行為の取消ないし消滅の場合である。行政行為の中にあつた給付に対する法的根拠が欠落すれば、官庁は獲得したものを返却しなければならない。これが不当利得返還である。他方結果除去請求権も、法的根拠が欠落した行政行為の結果 (Folge) を除去するために、返却に向けて提起される。かくして、ドイツにおいては、公法上の不当利得返還請求権と公法上の結果除去請求権は、それぞれ独立の性質を有する請求権として認知されるが、これらの二つの法制度との間には、請求権競合の関係が存在することになる<sup>(55)</sup>。

ところで、ゼーン教授 (Soehn) によれば、行政法上の不当利得返還請求権は、結果除去請求権と並ぶ独立の責任制度として位置づけられる。しかしゼーン教授はさらに、租税法の分野において、不当に賦課された租税の返還請求権を、一般的な結果除去請求権の一部、すなわち執行の結果除去請求権として性格づけている。違法になされた租税賦課や他の金銭給付の返還を結果除去請求権に位置づける決定的な根拠は、返還の前に瑕疵ある給付命令の取消が必要であるということにある。しかしこのことは不当利得返還請求権の原則とは関係のないことなのである。なぜなら私見によ

れば不当利得返還請求権の場合には、もともと無効のように法律上原因なくして金銭給付がなされていることを一般的には考えているからであろう。その限りで過誤納金返還は結果除去請求権へ整序されるべきなのである。<sup>(56)</sup>

#### 四 結果除去請求権と損害賠償請求との違い

公法上の原状回復請求権（結果除去請求権）とは、元通りの状態の回復を求める権利のことである。違法な結果を除去して、文字通り元通りの状態の回復を求めるのであって、損害賠償請求のように、もし違法な行為がなかったらあったであろう状態の回復を求めるものではない（したがって結果除去請求権は短縮された原状回復請求権とされる<sup>(57)</sup>）。しかし損害賠償請求のように職務上の義務違反や故意・過失を要求せず、したがって有責とはされず、無過失であつても、国家に対して原状回復責任を追及できる長所がある。

#### 五 原状回復請求権と過誤納金返還

さて公法上の原状回復請求権（結果除去請求権）はドイツで発展してきたものであるが、今日のドイツでは既に学説・判例上確固として慣習法上の権利として認められている。注目すべきは、この権利は、憲法上の人権の効力として認められていることである。憲法上の人権の効力として認められうるのであれば、法律に優先する。地方税法上の五年の時効期間を超えても、過誤納金の返還を要求できる余地有りと考えたい。

すなわち、たしかに過誤納金（返還も含めて）は租税法律関係の中に含まれる。そうならば、法律の規定の適用を受けるので、五年の時効期間を超えることはできないと原則としては考えるべきだろう。しかし過誤納金は租税法律関係に入るとしても、それは派生的な法律関係として捉えられうる<sup>(58)</sup>。そうすると、過誤納金は租税法律関係のなかでも特殊

な扱いをしてもよいのではないか。すなわち法律の規定である地方税法の枠を超えた法理を認めてもよいように思われる。

時効期間を過ぎても救済を図る考え方として、損害賠償による救済説も、不当利得による救済説も、いわば特殊な取り扱いとしての救済であろう。しかし前者は故意・過失を前提とし、不当利得は無効な行政行為を前提としている。しかし、単なる違法で、しかも故意・過失のない場合（無過失）には、救済に欠缺が生じる。この救済における欠缺を補うのが公法上の原状回復請求権または結果除去請求権である。したがって、この原状回復請求権による過誤納金の返還理論は、けっして損害賠償による救済や不当利得による救済を誤りとするものではなく、救済制度の欠缺を埋める意義があるものである。

## 六 公法上の原状回復請求権の法的根拠

（１）ドイツにおいても、公法上の原状回復請求権を認める個々の法律が存在する。たとえばよく例に出される法律として行政裁判所法一一三条一項二文、三文がある。この規定によれば裁判所は、行政行為を取消すが、既に執行されているときには、結果除去を直接に判決で命ずることができる。しかし誤解してはならないことには、結果除去請求権それ自体は、行政裁判所法一一三条一項二文、三文においては規律されていないのであり、むしろ、この規定は、実体法上の根拠によって定められた結果除去請求権を前提としている。<sup>(59)</sup>行政裁判所法一一三条一項二文、三文によっては、もっぱら訴訟的な主張が、特定の場合に簡略化されるにすぎないものである。<sup>(60)</sup>

（２）公法上の原状回復請求権の法的根拠は、通説としては三段階論、すなわち第一段階として正義、第二段階として法治主義理論および第三段階として基本権論に基づいて構築されている。これを過誤納金返還にあてはめてみると、

第一段階として、時効期間が過ぎてしまえば過誤納金を国民に返還しないことは正義に反する。また第二段階として、違法な課税処分は法治主義原理からみて違反である。さらに基本権侵害に対して、第三段階として基本権の効力から、原状回復として違法な結果の除去を求めることができると考えられるのである。もし原状回復が不可能であれば結果補償請求権 (Folgenschaedigungsanspruch) が与えられるとされるのである。<sup>(61)</sup>

したがって重要な点は、公法上の原状回復請求権は、憲法上の基本権の効力として主張されていることである。すなわち憲法上の効力が与えられているのである。

このような憲法上の効力をもつ公法上の結果除去請求権をわが国の過誤納金返還に適用できないだろうか。ドイツでは実際にも前述のように、違法な課税処分により損害を被ったとき、この結果除去請求権の適用を認め救済を考える学説がある。<sup>(62)</sup>もしこの権利をわが国にも適用できれば、自治体の過誤納金返還問題も欠缺なく解決できるように思われる。

## 七 法律による還付請求権の時効期間の問題

(1) これについて、税法上の時効の問題がある。五年で債権（還付請求権）が消滅するとの法律上の規定がある（地方税法第一八条の三）。このため五年よりも遡って地方団体に對して返還を請求できるのかどうか。

けれども、前述のようにドイツの結果除去請求権ないし原状回復請求権は憲法上の人権としての効力を有するものである。法律よりも上位の公法上の権利として結果除去請求権が認められている。したがって、法律上の五年の時効期間よりも遡って返還しても、公法上の結果除去請求権が一定の要件のもとで成立している場合には、たとえ時効期間を超えて返還しても、ただちにそれが違法とはならないように思われる。しかも過誤納金の法律関係は派生的な法律関係とされるので、法律の時効期間を超えても違法とすべきではないように思われる。地方税法の時効に関する規定も、憲

法に適合するように解釈すべきではなからうか。すなわち、時効期間をすぎても過誤納金の返還を認めるべきではなからうか。

(2) 以上のことは、国の場合との比較によっても妥当であろう。すなわち、国においては、国税に関し、法律の規定に基づいて還付請求など所定の手続きを行えば納税者は納めすぎた税金の還付請求を行うことができる(国税通則法五六条以下)。この規定は原状回復請求権にもとづいていると考えてもよい。しかし五年の時効期間を超えた場合救済できないのかどうか。

### (3) 新たな最高裁判所判決

ところが、この問題を考える際、現在新たな事態が生じている。すなわち、先般、遺族が年金として受給する生命保険金のうち、相続税の課税対象となった部分については、所得税の課税対象とならないとする最高裁判所判決(平二二・七・六)<sup>(63)</sup>があった。そこで最高裁判決により、所得税法の規定から遊離したかたちで相続税と所得税の二重課税を容認してきたこれまでの課税実務は、大幅な修正を強いられることになり、所得税と相続税の基本的な関係を再度検証した上で、必要となる法律上の手当てを行うことが急務となった。<sup>(64)</sup>

### (4) 国の反応

この最高裁判決を受け、国は、平成二二年七月七日付けで①これまでの法令解釈を変更し、過去五年分の過払い所得税については、更正の請求を経て減額更正を行うこと、②五年を超える部分の救済については、制度上の対応をいくこと、③生保年金以外の相続した金融商品で、今回の判決を踏まえて改善を要する点については政府税調の中で議論をしていくことなどを公表した。<sup>(65)</sup>また、平成二二年一〇月一日付けで、五年を超える部分の救済として、平成一二年分以降の保険年金に係る所得税について特別な還付措置を講ずる方向で検討することや、納税者が受け取る各年の保険年

金の金額を課税部分と非課税部分に振り分ける際の具体的な計算方法などを公表した（財務省・国税庁「相続又は贈与等に係る生命保険契約等に基づく年金の税務上の取扱いの変更等の方方向性について」<sup>(66)</sup>）。

これにより、国は今後、取扱いを変更し、平成一七年度分から平成二一年分の各年分について所得税が納めすぎとなっている者については、その納めすぎとなっている所得税が還付されることとなり、さらに平成一六年度以前の所得税の還付について対応の方方向を発表することとされ、所得税の還付請求権等が消滅している平成一六年度以前の納税分についても、可能な限り救済措置を採ることとされた<sup>(67)</sup>。

もっとも過去五年を超えて救済する場合、それぞれの納税者にとって、救済期間が長い方が望ましいことは確かだが、現行法での救済は過去五年以内に限定されており、特別な救済措置をあまり長期間にわたって遡らせるがゆえに、証拠書類の保持・不保持といった事情により、かえって納税者の間での不公平が増すようなことも、税制及び税務に対する信頼を確保するうえでは、避けなければならない。そのため、税務署における確定申告書等の保存期間や民法の債権の消滅時効の期間等を踏まえ、平成一二年分以降平成一六年度以前の「保険年金」に係る所得税について、特別な還付措置を講ずる方向で検討することとなった。もちろん、特別な措置には、法律の手当てが必要なので、法律案が国会で成立すれば、その後、一定期間、この特別な還付措置の手続がとれるようにする方向で検討することとされた<sup>(68)</sup>。

このように国は、国税通則法の還付手続としての五年間の時効規定を超えての救済について、特別法の制定を予定している。要するに現在から一〇年前（平成一二年年度から平成一六年度まで）に遡って救済されうるのである。この救済は当然ながら損害賠償による救済でもなく、また法律上の原因がない場合を前提とする不当利得とも異なる救済、すなわちドイツ法でいう原状回復請求権あるいは結果除去請求権の問題である<sup>(69)</sup>。なぜなら平成二二年の最高裁判決に至るまでは事件における二重課税も違法とはされていないかった。したがって課税庁における故意・過失等の有責性は認められ

ない。さらに法律上原因のない場合とは異なるので不当利得とも言い難い。この場合、無過失であれば、違法ゆえ取消されても救済が存在しないことになる。そこで国の場合特別立法により解決しようとしているわけであるが、バックグラウンドには憲法上の原状回復請求権が国民にあることを前提にしているのではなからうか。

しかし問題は、地方税法の場合である。還付手続は国税通則法と同様に五年間の時効規定が定められている。この規定もバックグラウンドに憲法上の原状回復請求権が国民にあることを前提にしていると考えたい。しかし特別立法の動きは、国の場合と異なり存在しないようである。そこで、損害賠償による救済の理論、不当利得による救済の理論あるいは補助金による救済の理論が登場する。しかし違法だが無過失の救済が存在しないので、救済に欠缺があることになる。そこで私は原状回復請求権あるいは結果除去請求権による救済を提案したのである。

しかし国の場合、特別立法によって解決しようとするわけであるが、慎重論を唱える説もある。すなわち、「なぜ生保年金についてのみ、特別法で対応するべきなのか、かえって衡平を害するのではないか、という素朴な疑問も呈し得る」との批判がある<sup>(70)</sup>。もっともな意見である。しかしバックグラウンドに憲法上の原状回復請求権が国民にあると考えることができれば、本来は他の分野においても時効期間が過ぎても救済できる理論があると考えることができるのであり、もしその理論が認められれば、その疑問も解消できるのではなからうか。

## 八 自然債務と還付請求権

なお、五年が経過すると、法律上は通常、還付請求権は絶対的に消滅すると考えられている。しかし、民事法では、消滅時効にかかった債務を自然債務ととらえる見方がある。その意味での自然債務として、地方公共団体には債務が残っていると考えすることはできないだろうか。この場合、地方団体が自らすすんで履行した場合、すなわち返還した場



合、それを有効な履行とみることは不可能であろうか。まさにこの自然債務の見方は、国民の憲法上の原状回復請求権に対応していると見るように思われる。

註

- (36) 太田・前掲書三頁参照。
- (37) 太田・前掲書三頁、四頁参照。
- (38) 太田・前掲書四頁参照。
- (39) 一般的には、回復請求権と称されている。
- (40) 太田・前掲書四頁参照。回復請求権 (Herstellungsanspruch) または実現請求権については、前田雅子「ドイツ社会保障行政における『援助』に関する一考察(一)」、「(二)・完」法学論叢一二九巻四号(一九九一年)七七頁以下、同一三〇巻二号(一九九二年)八一頁以下、薄井一成「ドイツにおける社会法上の回復請求権(上)(中)(下)」自治研究七三巻一二号(一九九七年)八〇頁以下、同七四巻二号(一九九八年)九〇頁以下、同四号(一九九八年)七九頁参照、村上武則『給付行政の理論』(有信堂高文社、二〇〇二年)三六一頁以下参照。
- (41) 太田・前掲書四頁参照。
- (42) 詳細については、太田・前掲書一七頁参照。Vgl. BYerwGE 94, 100 (103 f.) = NVwZ 1994, 275.
- (43) 太田・前掲書一七頁、一八頁参照。租税賦課処分が存在するのでこの要件は満たされている。
- (44) この場合、主観的公権と表現する説もある。主観的公権は、基本権と、法律によって保護された公権とがある。
- (45) 太田・前掲書一九頁参照。租税賦課処分であるので財産権または資産が侵害されているのでこの要件も満たされている。
- (46) Vgl. Sproll, Staatshaftungsrecht, JuS 1996, Heft 3, S. 222.
- (47) 太田・前掲書二〇頁参照。過誤納金の場合、まさしく国民の財産権あるいは資産が不法に侵害されているという状態が存在している。
- (48) 太田・前掲書二二頁参照。過誤納金返還により不法な状態の除去が十分可能である。しかし保管書類が不存在になっしまったとき等は原状回復は不可能といえようか。

- (49) 太田・前掲書二二頁参照。本稿においては不当な利得であるゆえ還付は期待可能である。
- (50) 太田・前掲書二二頁参照。過誤納金返還であるので原状回復請求権の行使はもちろん許容されよう。
- (51) 太田・前掲書二二頁参照。本稿においては寄与過失は一般的にはありえないと思われる。
- (52) Vgl. Georg Franz, Die Verjährung des allgemeinen Folgenbeseitigungsanspruchs, BayVBl. Heft 16/2002, S. 485.
- (53) Vgl. Franz, aa.O., S. 485; 太田・前掲書二三頁参照。
- (54) Vgl. Franz, aa.O., S. 492; 太田・前掲書二三頁参照。二〇〇二年一月一日より、ドイツでは新債務法が施行され、時効法について、時効期間はもはや三〇年ではなく、わずか三年となった(BGB一九五条)。この三年の一般時効期間は、原則として契約上の請求権だけでなく、契約以外の請求権についても妥当するので、不法行為に基づく損害賠償請求権や不当利得返還請求権にも妥当する。ただし三年の新たな通常の時効期間は、あらゆる場合に時効期間を短縮することを導くわけではなく、損害賠償請求権については特別の規定が設けられている。すなわち、身体、健康又は自由に侵害を与えたことによる損害賠償請求権以外の、その他の損害賠償請求権は、それを知っているか、重大な過失により知らないかにかかわらず請求権の発生から一〇年、また請求権の発生、それを知っているか、重大な過失により知らないかにかかわらず、行為のとき、義務侵害のなされたとき、又は損害を惹起するその他の事情の生じたときから三〇年で時効にかかる(BGB一九九条三項)(マンフレッド・レービッシュ/出口雅久・本間学(共訳)「ドイツにおける新債務法」(立命館法学三一二号、二〇〇七年)一九二頁〜一九五頁参照)。
- (55) 太田・前掲書二三九頁参照。
- (56) 太田・前掲書二三九頁参照。Vgl. Hartmut Soehn, Steuerrechtliche Folgenbeseitigung durch Erstattung, Zugleich ein Beitrag zum Steuerschuldverhältnis, München, 1973, S. 7-10, 243.
- (57) 太田・前掲書五三頁参照。
- (58) 谷口・前掲書一〇一頁参照。
- (59) Vgl. Sproll, aa.O., S. 220.
- (60) Vgl. Sproll, aa.O., S. 220.
- (61) 結果除去請求権の法的根拠、とりわけ三段階論については、太田・前掲書五五頁以下参照。なお詳しくは結果除去請求権の

根拠としては四段階論が説かれ、より権利の要件・内容を法解釈として確実なものにするためにBGB一〇〇四条の類推があげられる。この四段階論については、太田・前掲書六五頁以下参照。

(62) 太田・前掲二三九頁。Vgl. Hartmut Soehn, *Steuernrechtliche Folgenbeseitigung durch Erstattung*, München, 1973.

(63) 判例時報二〇七九号二〇頁、判例タイムズ一三二四号七八頁。

(64) 大石篤史「生保年金二重課税最高裁判決の意義と課題」ジュリスト一四一〇号(二〇一〇年)一一頁参照。

(65) 大石・前掲七頁参照。

(66) 大石・前掲七頁参照。

(67) (平成二二年一〇月一日) 財務省・国税庁「相続又は贈与等に係る生命保険契約等に基づく年金の税務上の取扱いの変更等の方向性について」

(68) (平成二二年一〇月一日) 財務省・国税庁・前掲参照。なお、税務署においては、平成一五年分以降の所得税確定申告書等が保存されているとされる。

(69) 結果除去請求権による救済は、損害賠償理論や不当利得による救済というよりは、違法な処分により生じた結果としての不利益を元の状態に原状回復させようとするものと見ることもできるのではなかろうか。国の案では、平成一二年から平成一六年に遡って、現在からいえば一〇年前に遡って原状回復しようとするものである。しかしそれ以上にさらに遡るのは、公平性や、事実としての書類の保管年限等を考慮すれば、結果除去請求権による救済も、理論的には可能でも、事実上あるいは法的にみても不能とされると思われる。

(70) 藤谷・前掲三五頁参照。

## 第五章 過誤納金返還の方式

さて、市民に過誤納金を返還するとして、その返還をいかなる形式で行うべきであろうか。

## 一 条例

まず、条例を制定するのが最適であるが、法律と条例との関係をめぐり難しい問題に直面しよう。とはいえ租税法律主義の原則（憲法八四条）によれば条例に基づいて還付しなければならぬとも考え得る。しかし、過誤納金は法律上は本来は課税すべきではなかったものである。したがって、過誤納金自身、それは租税法律主義の枠を越えているとも見なされうる。それを返還するのも租税法律主義で必ず条例によるべしとするのは、ややおかしいのではなからうか。しかも過誤納金はいわば憲法八四条の埒外にあるとみることができないのではないか。したがって、必ずしも条例によらなければならないということにはならないように思われる。

さらに、過誤納を不当利得返還とみるとき、それを租税法律主義で条例に基づいて行うべきとするのもいかなものか。原理的には民法により返還できるように思われる。返還を損害賠償として行うときも、国家賠償法または民法によればよいのであって、かならずしも条例に基づく必要はないであらう。

## 二 憲法の根拠

そこで、もし条例に基づく返還をしないことも憲法違反ではないと考えるとき、法的根拠なくまったく任意に返還できるのだろうか。

そこで、私は、第一に憲法に直接に対応して返還できると考えたい。この場合もっとも関係するのは憲法二九条であるが、同法二九条三項に関する判例として、傍論ではあるが、たとえ法律に損失補償の規定がなくとも国民は憲法に直接に基づいて損失補償を要求できるとする最高裁判例（名取川河川附近地制限令違反被告事件、最判昭四三・一一・二七刑集二二卷一二号一四〇二頁<sup>(7)</sup>）がある。もちろん、過誤納金返還の問題は損失補償の問題そのものではないが、憲

法二九条三項は法の一般原則としてすべての不利益調整の根拠としても理解されうると思われ<sup>(72)</sup>る。

私は、過誤納金返還に対して、憲法上の人権の効力としての公法上の原状回復請求権（結果除去請求権）の適用を認めた<sup>(73)</sup>いが、それは憲法二九条三項の趣旨に基づく理論あるいは憲法適合的解釈ではなからうか。

### 三 要綱

そこで、理論的には憲法に基づいて直接に返還を要求できると理解したのであるが、何らの指針なしに地方団体が返還するのも問題が出てこよう。そのため、多くの自治体が行っているように、要綱に基づいて返還を行うことができると理解したい。このように要綱に基づいて過誤納金の返還を行うことが、自治体にとって柔軟かつ適正な解決方法ではなからうか。要綱は規制行政ばかりでなく、資金補助要綱のように給付行政の分野にも広くみることができるところである。

#### 註

(71) 判例時報五三八号一二頁、判例タイムズ二二九号二五六頁。

(72) 塩野宏教授は、憲法二九条三項を、特別犠牲に対する公平負担の見地に立った補償、あるいは公平負担、特別犠牲の財産の場面の適用を認めたものであるとされている。塩野・前掲書三五〇頁、三五二頁参照。

### おわりに

以上のように、私は自治体の租税過誤納金返還について、五年の消滅時効が経過した後でも、国民は返還請求できる

と考えたい。その根拠として、従来は、二つの理論が説かれてきた。一つは、不法行為責任として国家賠償請求できるとする説、他の一つは、法律上原因のないものとして不当利得返還を要求できるとする理論がある。しかし私はそれと並んで、救済の欠缺を補うために、違法で無過失の場合に、ドイツの理論を参考にしながら、公法上の原状回復請求権または結果除去請求権により過誤納金の返還を請求できるとする理論を提唱した。この原状回復請求権または結果除去請求権は憲法上の人権の効力として根拠づけられる。わが国ではこれまで誰も説いていない理論である。私の根本的な思い違いがあるかもしれない。多くの批判を望みたい。

【なお本稿は、日本学術振興会の科学研究費による研究補助の一成果である。三年間の計画でドイツと日本の原状回復請求権の問題を比較法的に考察してきた。】